

TOESCA DI CASTELLAZZO AVV. CARLO

LA COSIDETTA
AVULSIONE DEI CAPITALI

dal giro degli affari commerciali

E

L'IMPOSTA DI RICCHEZZA MOBILE



UNIONE
TIPOGRAFICO-EDITRICE TORINESE

TORINO
28 - Corso Raffaello - 28
1907



PROVINCIA DI TORINO
BIBLIOTECA

Legato **Anselmi**

OA. - b

347

TOESCA DI CASTELLAZZO AVV. CARLO

LA COSIDETTA
AVULSIONE DEI CAPITALI

dal giro degli affari commerciali

E

L'IMPOSTA DI RICCHEZZA MOBILE



UNIONE
TIPOGRAFICO-EDITRICE TORINESE

TORINO

28 - Corso Raffaello - 28

1907



TORINO DI CASTELLO CARLO

LA COSTITUZIONE

LA COSTITUZIONE DEL CAPITALE

di Giuseppe De Longhi

L'IMPOSTA DI RICCHEZZA MOBILE

Estratto dalla *Giurispr. italiana*, vol. LIX, 1907.



Trib. civ. **Torino**, 3 luglio 1906.

SPEZIA *ff. di Presidente* — BOBBA *Estensore*.

LEVI — FINANZA.

Competenza civile — Imposta ricchezza mobile — Duplicazione di imposta — Controversie sulla legalità — Competenza giudiziaria.

Imposta ricchezza mobile — Commerciante — Somministrazione di merci — Pagamento del prezzo — Emissione di cambiali — Avulsione di capitali — Inesistenza.

È competente l'autorità giudiziaria a conoscere delle controversie di duplicazione d'imposta di ricchezza mobile, quando la disputa verte non sul fatto della duplicazione, ma sulla legalità di essa.

Non ha luogo l'avulsione di capitali dal giro degli affari commerciali, nè si crea un nuovo titolo di credito, il cui reddito sia tassabile in categoria A², colla convenzione mercè cui un commerciante regoli con l'emissione di cambiali garantite da ipoteca e mediante nuove scadenze rateali il tardivo pagamento delle somme dovute ad altro commerciante per somministrazione di merci, se il creditore pel reddito complessivo del suo esercizio commerciale sia già stato colpito dall'imposta in categoria B.

Fatto.

Con avviso notificato il 2 luglio 1904 e con effetto dalli 11 settembre 1903, l'agenzia delle imposte di Torino accertava a carico dell'attrice ditta Donato Levi e figli, corrente in Torino, il reddito di lire 2695,89 categ. *A*² per interessi 6% sul credito di lire 44.931,80 verso Curletto Luigi e Riccardo da Genova, rappresentato da tanta merce (stoffe) somministrata dal 1897 al 1902, regolato nel 1902 con una serie di cambiali, e nel 1903 garantito con ipoteca con rogito Parodi delli 11 settembre.

La ditta Levi oppose che tale supposto reddito faceva duplicazione con quello pel quale essa man mano e in via di presuntivo generale accertamento aveva pagato la tassa di ricchezza mobile in categoria *B*, come compreso cioè nel reddito commerciale della ditta.

Ma la commissione comunale, provinciale e centrale respinsero concordi il reclamo, sicchè la ditta Levi, che nel frattempo ha pagato a tutto il 31 dicembre 1905 lire 938,48 (come da bollette che presenta), con citazione 26 febbraio 1905 istituiva il presente giudizio.

Diritto.

a) La convenuta Amministrazione delle finanze dello Stato eccepisce in via pregiudiziale l'incompetenza dell'autorità giudiziaria, poichè l'indagine diretta ad accertare se un determinato credito sia o no avulso dal commercio pel quale il contribuente già trovasi tassato, e sia perciò tassabile come un credito ordinario in categoria *A*², è indagine di estimazione, importante ricerche, prove, valutazioni di fatto, che sono riservate alle commissioni amministrative. — Ma l'eccezione non sembra fondata: tanto è vero che, per decidere la questione, la stessa commissione centrale non ha punto fatto nè ricerche, nè prove, nè valutazioni, e si è limitata invece, come ora si vedrà, a considerazioni di stretto ordine giuridico.

Competente è dunque l'autorità giudiziaria; nè altrimenti potrebbe decidersi, poichè nè l'ammontare del credito o del reddito tassati, nè tanto meno la loro esistenza materiale sono in contestazione, sibbene ed unicamente discutesi sulla veste di tale credito e reddito,

se, cioè, rientrino nell'azienda generale o siano a questa estranei: discussione specialmente di diritto, come il suo esame ancor meglio varrà a dimostrare.

b) Sul merito, la convenuta Amministrazione delle finanze richiama la deliberazione della commissione centrale e dice che l'entità del credito, l'antica data di esso, la lunga mora concessa al pagamento, convincono che il credito non fa più parte del giro dei capitali impiegati dalla ditta Levi nel suo commercio e più non ne corre l'alea: e il reddito derivante da tale credito non si integra, confonde e compenetra coll'esercizio del commercio, ma sta a sè e ne è distinto.

Sul qual punto giudicando il tribunale osserva che gli argomenti della commissione centrale sembrano piuttosto appoggiati all'esteriore apparenza delle cose, che non alla sostanza di esse.

Anzitutto nessuna illazione è lecito trarre dall'entità del credito, perchè esso è proporzionato all'entità degli affari.

Poi, vero è che il credito di lire 44.931,80 della ditta Levi verso i Curletto fu regolato con una serie di cambiali a diversa scadenza tra il 15 settembre 1903 e il 31 marzo 1904; ma se vero pur anco è che la cambiale è atto essenzialmente di commercio, non si sa comprendere perchè nella specie la sistemazione del prezzo dovuto per le merci ricevute, avvenuta mediante cambiali, possa di per sè alterare la natura commerciale dei rapporti intervenuti fra i due commercianti. È cosa assai frequente, che le partite considerevoli non vengano tutte pagate in contanti, ma regolate con effetti cambiari, a più o meno lunga scadenza.

Pure è vero che, col rogito 15 settembre 1903, si convenne che i Curletto concedessero, come effettivamente concessero, una parziale garanzia ipotecaria, però non si può dare una portata a simile patto diversa da quella che scaturisce dall'atto. Desiderando la ditta Levi essere più cautamente garantita del puntuale pagamento di dette cambiali, delle loro possibili rinnovazioni ed anche di quelle altre cambiali che a suo favore potessero ancora eventualmente emettersi dalla ditta Curletto per nuove forniture di merci, essa ditta ha

creduto giusto provvedere almeno in parte a garantire ipotecariamente l'accennato suo credito.

Intanto è un primo rilievo doveroso, essere la garanzia ipotecaria soltanto parziale; il qual fatto esclude ogni pretesa e supposta immobilizzazione del credito ed il venir meno dell'alea: il che non si ha, se alla totalità della somma dovuta non corrisponda anzitutto una garanzia o investizione immobiliare di corrispondente valore. E un altro rilievo tosto s'aggiunge e caratterizza la concessa garanzia parziale: e, cioè, lo stesso credito non è determinato in somma immutabile ma è soggetto a tutte le variazioni che le possibili rinnovazioni importano e pure a tutti gli aumenti, che la perdurante fornitura delle merci sarà per importare in futuro.

Adunque la parziale garanzia concessa nel rogito Parodi per lire 33.000 circa, è un mezzo diretto allo scopo di conservare la fiducia della ditta Levi, di assicurarla in parte del pagamento delle forniture passate ed eventualmente di quelle future, poichè indeterminato è l'oggetto o il credito che essa tutela, e di cui è parziale garanzia. E non è chi non veda come tuttocìò non esca dalle operazioni d'indole commerciale, ed anzi non sia che un fenomeno o condizione accessoria di un esercizio di commercio vivo e vitale, che non salva se non in parte dell'alea e lascia pur riposare il credito sulla buona fede ed onestà del debitore.

Finalmente è anche vero che le somministranze cominciarono nel 1897, ma non è men vero che continuarono ininterrottamente e se ne prevede espressamente la continuazione; il che toglie efficacia all'argomento della data remota del credito, di date remote essendo soltanto le prime forniture.

E se nel rogito Parodi all'articolo VI si convenne che in ogni caso il debito aumentato del prezzo delle eventuali nuove forniture dovesse ridursi gradatamente fino a lire 20.000 pel 28 febbraio 1906, una tale convenzione non muta, ripetesi ancora qui, la natura del rapporto intervenuto, che si può riassumere nella fornitura di merci fatta in passato e da farsi in futuro da un commerciante ad altro, mediante garanzia parziale

e promessa di estinzione del debito in determinati periodi.

Da queste considerazioni chiaro consegue che il credito in esame è tutt'altro che *avulso* dal giro del commercio della ditta Levi: ne è precisamente invece parte integrante con questa sola condizione, che la ditta Levi vede ritardato il momento in cui potrà reimpiegare in speculazioni il prezzo della merce già fornita, pel quale essa è allo scoperto.

Ma in nessuna disposizione di legge è detto che i debiti di commercio cessino di essere tali quando si paghino, invece che in contanti, con cambiali, con rinnovi e con dilazioni anche ulteriormente pattuite e neppure è detto che le cambiali ed i loro rinnovi, per quanto accompagnati da una qualsiasi garanzia parziale, non facciano parte dei capitali impiegati nell'azienda ed anzi e precisamente ne siano uno dei mezzi di rappresentazione, anche se a un dato momento il conto del dare ed avere venne liquidato in una certa cifra; e meno ancora è detto che si possa considerare come stralciata una partita, che non solo non è stata chiusa, ma continua a vivere.

Sembra perciò accoglibile la tesi svolta dall'attrice ditta. Afferma essa e giustamente che si possono assoggettare a diverse e molteplici tassazioni i soli crediti fra loro separati e distinti; e che la tassazione del reddito in una od altra categoria è determinata esclusivamente dalla sua *origine* e permane se questa non muta.

Qui è unica l'origine del credito, nè la prestazione d'una garanzia ne ha cambiato l'indole: quindi, già colpito nell'accertamento presuntivo in categoria *B*, essendo rimasto lo stesso, non può essere nuovamente e diversamente colpito.

Se il credito originario per la fornitura delle stoffe fosse stato estinto e la somma ricavata fosse stata reimpiegata in altro cespite, allora si potrebbe parlare di nuovo impiego, ad esempio, in mutuo (categoria *A*²); ma nella specie nulla di ciò è avvenuto, anzi il contrario accadde, il credito non avendo mai mutato la sua causale ed essendo rimasto insoluto.

In sostanza, la ricchezza del contribuente commer-

ciante è rimasta immutata, nè se ne è formata una novella; nulla egli guadagna perchè il debitore paghi con mora le merci già comperate e che ancor comprerà, e dia affidamento parziale in proposito: nulla egli stralcia dalla sua azienda, perchè invece tali merci e il loro prezzo rimangano sempre nel giro corrente dei suoi affari.

Non duplicazione di credito, nè di sostanza nè di forma, non *novazione*: nulla che esca dal consueto rapporto della compra-vendita di merci e dal consueto fatto del commerciante debitore che chiede ed ottiene *dilazione* al pagamento del prezzo dovuto, dimostrando almeno in parte la sua solvibilità per i passati e futuri affari, e allo scopo vincolando espressamente parte di quel suo patrimonio, che già per legge forma ed è garanzia pei suoi creditori del pagamento delle merci che ha ricevuto e riceve.

Per questi motivi, ecc.

NOTA

La cosiddetta « avulsione » dei capitali dal giro degli affari commerciali e l'imposta di ricchezza mobile.

SOMMARIO. — I. Competenza dell'autorità giudiziaria in materia d'imposta di ricchezza mobile. — II. — 1. Dottrina e giurisprudenza sul tema e sua posizione giuridica. — 2. Divieto di duplicazione d'imposta sullo stesso reddito. L'azienda commerciale, suo reddito e l'imposta di ricchezza mobile in categoria B. *Causa* produttrice di questo reddito e quali redditi vi si riferiscano. — 3. Rapporto di causa ad effetto tra causa produttrice del reddito e reddito prodotto. Opinione del QUARTA. — 4. Reddito nelle compra-vendite commerciali prodotto dalle differenze sui prezzi di compera e rivendita. Sua realizzazione in caso di pagamento del prezzo dal compratore all'epoca dovuta. — 5. a) Danni del venditore in caso di mora al pagamento e mancata produzione del reddito tassato; b) Risarcimento e recupero del reddito mancato col mezzo degli interessi legali o convenzionali moratorii; c) Gli interessi moratorii e la sentenza di con-

danna al pagamento; *d*) Il contratto originario quale perdurante causa produttrice del reddito (interessi moratorii). Intassabilità di questi ultimi; *e*) Dottrina e giurisprudenza in proposito; *f*) Irrilevanza del tempo di produzione del reddito, agli effetti fiscali. — 6. *Nuova convenzione* regolativa del tardivo pagamento del debito. Quando essa non sia o sia produttiva di nuovo reddito tassabile. *Novazione* e *avulsione*. — 7. *a*) Mantenimento degli interessi moratorii nella misura legale o convenzionale. Convenzione accessoria, per regolare le *modalità* (tempo, luogo e modo) e le *garanzie* della ritardata prestazione del capitale e degli interessi. Esclusione di novazione e avulsione e di nuova tassazione; *b*) *Tempo* e *luogo* del tardivo pagamento del debito, determinato nella nuova convenzione. Patto accessorio; *c*) *Modo* di regolare il pagamento del debito. Pagamento con *cambiali*. Esclusione di novazione e avulsione; *d*) Garanzie personali o reali del pagamento, stabilite colla nuova convenzione: fideiussione, pegno, ipoteca; *e*) Riassunto dei casi di esclusione di novazione e avulsione. — 8. *a*) Casi in cui la *nuova convenzione* produce novazione e avulsione; *b*) Novazione obbiettiva *espressa* e *tacita*. Verificarsi della seconda nel caso di *aumento* del tasso degli interessi nella nuova convenzione. Mutuo fruttifero e simulazione relativa. Nuova tassabilità in categoria *A*²; *c*) Novazione subbiettiva *ex parte creditoris* ed *ex parte debitoris*. Avulsione; *d*) La novazione subbiettiva *ex parte creditoris* e la mutazione nella persona del creditore. Esclusivo riferimento al *reddito* per la tassazione; *e*) Cessione. Esclusione di novazione e avulsione ed intassabilità; *f*) Pagamento con surrogazione; *g*) Riassunto per i casi di novazione ed avulsione. — 9. Vario campo di applicazione dei concetti esposti e conclusione.

I. — Al talvolta eccessivo fiscalismo delle commissioni amministrative pei reclami sull'imposta di ricchezza mobile sembra che pensi ora di apportare rimedio — però ancor con soverchia incertezza — l'autorità giudiziaria, coll'allargare la sfera di sua *competenza*, in merito al giudicare delle questioni inerenti all'applicazione di siffatta imposta: e così, non solo là dove si fa questione di *tassabilità* o meno, ma anche dov'è controversia sull'*esistenza*, *continuazione* o *cessazione* d'un reddito — il che è più propriamente questione d'*estimazione* — pare che tenda a ritenersi competente l'autorità giudiziaria, nonostante la lettera della legge (art. 50 e 53 legge 24 agosto 1877 sull'imposta di ricchezza mobile) e l'opposta tendenza della giu-

risprudenza amministrativa, ognor quando debbasi a tale scopo decidere del valor *giuridico* dell'atto o contratto produttivo del reddito (agli effetti pur di sua *simulazione*) e, più generalmente, sorga, anche nei casi d'estimazione, una qualche questione di diritto.

Si confronti, in vario senso: cass. Roma, sez. riun., 27 aprile 1905, *Repert. della Giur. ital.*, 1905, voce *Compet. civ.*, n. 156; id., sez. riun., 11 giugno 1904 (cfr. la motivazione), *Giur. it.*, 1904, I, 1, 1264; id., 31 luglio 1903, *Rep. della Giur. it.*, 1903, voce *Compet. civ.*, n. 177; cass. Roma, 16 aprile 1901, *ivi*, 1901, stessa voce, n. 124; app. Trani, 3 luglio 1905, *Giur. ital.*, 1905, *Rep.*, voce *Imp. ricch. mob.*, n. 62; app. Napoli, 24 giugno 1903, *Foro it.*, 1903, I, 363, con nota; app. Torino, 27 gennaio 1903, *Giur. it.*, 1903, I, 2, 185; app. Napoli, 19 gennaio 1901, *ivi*, 1901, *Repert.*, voce *Imposta ricchezza mobile*, n. 3; cfr. pure PEVERELLI, artic. in *Consul. commerc.*, 1904, pag. 257 e seg.

Nella specie poi di cui nell'attuale sentenza, trattasi della *duplicazione d'imposta* sullo stesso reddito di un'azienda commerciale, ed a ritenerla inducono non già le incontroverse risultanze dei fatti, ma riflessi di prevalente carattere giuridico; è perciò indubbiamente competente l'autorità giudiziaria, come correttamente sostiene l'annotata decisione (cfr. cassaz. Roma, est. MORTARA, 6 agosto 1903, *Giur. it.*, 1903, I, 1, 1000, e le sentenze della stessa corte, che or menzioneremo trattando il merito; v. pure la nostra *Nota* in *Riv. dir. comm.*, 1905, II, 591).

II. — 1. E pur sostanzialmente corretta ci sembra la qui riferita sentenza, per quanto riguarda il merito.

Si tratta di questione assai incerta nella dottrina e nella giurisprudenza [v., per la prima, QUARTA, *Comm. alla legge sull'imposta di ricch. mob.*, 1902, I, n. 195 e seg.; e, per la seconda, oltre alle sentenze ricordate dallo stesso QUARTA, loco cit., cfr., fra l'altre: cassazione Roma, 4 settembre 1901, *Repert. della Giurispr. italiana*, 1901, voce *Competenza civile*, n. 126 bis; id., 5 marzo 1901, *ivi*, 1901, voce *Imposta ricch. mob.*, n. 35; cass. Roma, 19 dicembre 1900, *Foro it.*, 1901, I, 85, con richiami in nota (sentenze che pur trattano e favorevolmente decidono la questione della competenza dell'autorità giudiziaria); appello Casale, 17 aprile 1902, *Imp. dir.*, 1902, 285 (contr.); appello Palermo, 24 febbraio 1902, *Riv. trib.*, 1902, 761; app. Brescia, 2 aprile 1901, *Monit. tribun.*, 1901, 914; appello Bologna, 15 maggio 1900, *Riv. tribut.*, 1900, 496; app. Catania, 25 novembre 1898, *Giurispr. catan.*, 1898, 221; tribunale Napoli, 29 aprile 1903, *Diritto e giurispr.*, XIX, 23: decisioni queste di regola più favorevoli ad *escludere* che a favorire la cosiddetta *avulsione* e, cioè, il distacco dei capitali dal giro delle opera-

zioni commerciali di un'azienda e, conseguentemente, la loro nuova autonoma considerazione economico-giuridica, soprattutto agli effetti di una novella imposizione fiscale; mentre invece, come si fu per l'attuale controversia, prevalentemente in senso contrario sono le commissioni amministrative, cfr.: commissione centrale, 27 aprile 1902, *Imp. dir.*, 1902, 211; id., 29 ottobre 1902, *ivi*, 1903, 207; id., 3 novembre 1899, *ivi*, 1900, 206], per il difetto, sin qui, di concetti non soltanto economico-fiscali, ma pur *giuridici*, idonei a risolvere la presente questione, nel vario campo di sua manifestazione.

Vediamo s'è possibile a noi di ricavarne qualcuno dall'esame della fattispecie di cui nell'annotata sentenza; chè ben lo merita il tema, d'indiscutibile importanza pratica per la libera esplicazione e per le garanzie del commercio.

Giova anzitutto riassumere per maggior chiarezza la tesi di diritto fiscale che si vuol esaminare: Un commerciante che esercita il commercio di compra-vendita di determinate merci (articolo 3, n. 1 e 2 codice di commercio), per il quale è a lui *presuntivamente* accertato e assoggettato all'imposta di ricchezza mobile per la categoria *B* (redditi pei quali concorrono il capitale e l'opera dell'uomo) un determinato reddito annuo, addiviene, nella esplicazione appunto del suo commercio, alla *vendita* di merci a un terzo per un dato prezzo, da pagarsi a pronti contanti o pur secondo determinate scadenze; ora accade che il prezzo non viene pagato al tempo debito, ed allora il commerciante creditore per garantirsi del definitivo, se pur ritardato pagamento del suo credito, nonchè dell'esazione degli interessi, addiviene col suo debitore alla stipulazione di una *nuova convenzione*, nella quale si stabiliscono anzitutto le rate successive di pagamento del capitale e dei dovuti *interessi legali moratorii* (oppure di quelli *convenzionali*, preventivamente pattuiti, pel caso di mora, nello stesso contratto originario): di più, si pattuisce di regolare questi successivi pagamenti del capitale e degli interessi col mezzo di *cambiali* passate al creditore; ed a maggior garanzia si ottiene *ipoteca* sui beni immobiliari del debitore per l'importo di tutto o di parte del debito. Si domanda se il nuovo negozio, il nuovo atto stipulato, per il reddito che determina (interessi legali o convenzionali moratorii) si riporti e si riattacchi agli effetti fiscali, all'imposta per ricchezza mobile già *anteriamente* e *presuntivamente* accertata in categ. *B*, ed esatta nel periodo fiscale in cui doveva eseguirsi il contratto originario, per trattarsi di reddito ancor da questo direttamente dipendente, e sia quindi da escludersi una nuova tassazione: o se invece si tratti di novello credito, di novello reddito, e, cioè (come suol rite-

nersi), della costituzione larvata, *ex novo*, di un *mutuo* fruttifero ipotecario, in forma di cambiali, tassabile ancora in categoria *A*² (capitali dati a mutuo o altrimenti redimibili; art. 2 della legge 22 luglio 1894 n. 339; cfr. QUARTA, op. e vol. cit., n. 202).

Contenuta la tesi nei limiti or indicati (che sono i più semplici e frequenti in pratica) noi riteniamo doversi escludere la nuova imposizione fiscale in categoria *A*², e lo dimostriamo.

2. È preciso disposto della legge 24 agosto 1877 sull'imposta di ricchezza mobile che non possono essere colpiti *una seconda volta* d'imposta quei « redditi che per disposizione « della presente legge siano già una volta assoggettati all'imposta da essa stabilita » (art. 8 n. 2).

Nel caso nostro è tutta questione di vedere se si verifichi o meno la duplicazione dell'imposta sullo stesso reddito.

Ora sta in fatto, che per ogni *azienda commerciale* [nel vario campo di estrinsecazione di un siffatto organismo economico per cui si attua il commercio, che si sostanzia e si riassume, anche agli effetti dell'imposta di ricchezza mobile, nella persona fisica o giuridica (*società commerciale*) che ne ha la proprietà e che paga l'imposta], si addivene dal fisco all'assoggettamento all'imposta di ricchezza mobile, per via di *presunzione* (art. 8 della legge) e mediante accertamento annuale o biennale, sulla media degli accertamenti precedenti (art. 22 e 15 della legge) del *reddito complessivo*, che detta azienda nell'esplicazione del suo commercio produce od almeno si presume che annualmente abbia a produrre. Un tal reddito appunto deriva dal concorso dei molteplici atti o negozi giuridici di natura commerciale nei quali si manifesta l'attività dell'azienda, alimentata e sorretta dai capitali in essa impiegati; perciò la tassazione si fa qui in categoria *B*.

Nella fattispecie qui esaminata, trattandosi di azienda dedita alla compra-vendita di merci, con speculazione sulla differenza del prezzo (cfr. VIVANTE, *Tratt. di dir. comm.*, 2^a ediz., I, n. 38 e seg.), i negozi giuridici in cui si esplica e si sostanzia l'*esercizio* dell'azienda, sono rappresentati appunto dai singoli contratti di compera e rivendita; il lucro, il profitto è dato dalle differenze dei prezzi di compera e rivendita, che vengono a formare nel loro complesso e per le successive applicazioni a negozi similari, il *reddito complessivo*, contemplato dalla categoria *B*.

Dal che consegue, che se per tutti questi profitti o redditi che viene man mano producendo l'azienda, in diretta dipendenza delle sue negoziazioni commerciali (quali *cespiti* produttori dei primi), la tassazione viene fatta *a priori* e in forma

presuntiva per ogni annuo *esercizio commerciale* e la relativa imposta è ratealmente pagata, appar logico e giuridico *non* potersi addivenire poi ad un ulteriore loro assoggettamento all'imposta di ricchezza mobile, ancor più grave nella sua aliquota, se i medesimi vanno riportati (agli effetti di loro produzione) a tale *causa od energia* produttrice di reddito, considerata appunto nel periodo di tempo in cui già si verificò l'azione dell'imposta di ricchezza mobile. Si è a questa causa produttrice del reddito che si deve aver essenziale riguardo, e ognor vedere se trattisi di redditi derivanti dall'esercizio del commercio (nei *giuridici negozi* in cui si estrinseca) e già colpiti d'imposta, o se invece si abbiano redditi derivanti da altra fonte di produzione, e l'imposta sia quindi dovuta per titolo diverso (cfr. QUARTA, op. e vol. cit., n. 197).

Ond'è che un primo concetto direttivo per la risoluzione dell'attuale questione, per veder, cioè, se in una data fattispecie si possa aver duplicazione d'imposta sullo stesso reddito o se invece si verifichi un reddito novello, quello si è di non arrestarsi alla considerazione del reddito in sè e per sè, nè alle sue parvenze esteriori, ma di risalire tosto alla fonte da cui deriva, alla sua energia o forza produttrice.

E aggiungiamo già fin d'ora, non essere affatto essenziale che un determinato reddito si produca proprio nell'annuo periodo di esercizio commerciale, nel quale lo si è presuntivamente accertato e colpito d'imposta; se, per circostanze che vedremo (e per le quali sorge la questione di cui più propriamente si tratta) un tal reddito si verifica e si scopre dopo, per non essersi prodotto al tempo opportuno, ma, come se si fosse prima verificato, già era stato *a suo tempo* assoggettato all'imposta, non lo si può tassare come reddito novello.

3. Certo non è sempre facile di stabilire con esattezza il rapporto di *causa ad effetto* tra una data energia produttrice di reddito ed il reddito prodotto, essenzialmente perchè non sempre appaiono ben chiari e precisi i *limiti* entro cui si contiene (agli effetti del reddito che ne deriva) la causa o fonte del reddito; e non rade volte può parer dubbio se un dato reddito abbia, come sua causa, una determinata energia produttrice od invece se ne debba ricercare una diversa.

« Là dove gli equivoci sono più facili e più gravi difficoltà « s'incontrano » — bene osserva il QUARTA — « si è nella de-
« terminazione e distinzione obbiettiva delle professioni, delle
« industrie e dei commerci, apparendo sovente che vi siano *più*
« *cespiti* produttori, quando non vi sono che diverse operazioni
« attinenti tutte ad un medesimo cespite, o, viceversa, che vi
« sia *un solo cespite*, quando sono in realtà distinte e diverse

« le energie produttive, e quindi distinti e diversi i redditi
 « che ne derivano. La norma che in proposito, per giudicare
 « rettamente, deve adottarsi, è quella di guardar bene all'og-
 « getto proprio, ai limiti proprii di ciascuna speciale pro-
 « fessione, commercio od altra occupazione materiale od
 « intellettuale qualsiasi. È ben chiaro che i redditi professio-
 « nali, e, più ancora, i redditi industriali commerciali, non ri-
 « sultano da uno solo o da pochi atti isolati, ma suppongono
 « invece essenzialmente una più o meno lunga serie di svariati
 « atti, di svariate operazioni, le quali poi s'incontrano in un
 « unico scopo, cui sono rispettivamente indirizzate. Quindi non
 « basta che vi siano più operazioni, più occupazioni produttive
 « di reddito, per concludere che *più redditi* vi siano, ma si
 « deve ricercare ed accertare se ciascuna di codeste operazioni
 « od occupazioni *stia da sè*, indipendentemente dall'esercizio
 « di una professione, di un'industria o di un commercio, o in-
 « vece ne faccia *parte integrante*, o vi serva come di condi-
 « zione, come di mezzo al fine. Nel primo caso vi saranno *più*
 « redditi da accertarsi, e tassarsi *distintamente*, nel secondo
 « invece non si avrà che *un solo reddito...* » (op. cit., n. 198,
 pag. 486 e seg.).

Non è il caso di esemplificare su questo punto (v. in propo-
 sito, lo stesso QUARTA, op. e loco cit.); basterà dire, agli effetti
 del tema nostro, che se pur nel campo più strettamente com-
 merciale (dal qual punto di vista noi essenzialmente studiamo
 il problema) appare talora assai difficile la ricerca dei limiti
 nei quali può contenersi questa relazione tra causa ed effetto,
 tra energia produttrice di reddito e reddito prodotto, ciò av-
 viene specialmente là dove sono più svariati per loro natura e
 più complicati e complessi i vari rapporti economico-giuridici,
 nei quali si può esplicitare l'attività di una determinata azienda,
 e così, ad esempio, per le aziende che si dedicano agli affari
 sopra il *credito* (es. *banche*: cfr. ARCANGELI, *La natura com-
 merciale delle operazioni di banca* in *Riv. di dir. comm.*,
 1904, I, 23 e seg.) o sopra il *lavoro* (*imprese* di vario genere:
 cfr. VIVANTE, op. cit., I, n. 63 e seg.) — casi questi nei quali
 pur si verifica la questione qui esaminata (cfr. app. Brescia,
 21 aprile 1901, *Monit. tribun.*, 1901, 914), — mentre invece
 una tale difficoltà appare assai meno sensibile, come vedremo,
 quando si tratti di aziende essenzialmente rivolte alla sola
 compera e rivendita di merci, com'è per il caso da noi prospet-
 tato come tesi.

Però — lo affermiamo fin d'ora — i concetti che valgono
 nell'un caso, ben possono ritrovar applicazione in tutta l'ampia
 sfera dei rapporti industriali e commerciali (e talor pure

— come insegna il QUARTA, loco cit. — per gli stessi redditi *professionali*, categoria C: commiss. centrale, 24 novembre 1898, *Imp. dir.*, 1899, 126), col solo ostacolo della minor facilità nel sapere ognor discernere la vera *causa produttiva* del reddito, sulla cui esatta ricerca e determinazione s'incardina il ragionamento nostro.

4. Per ogni azienda, essenzialmente limitata alle compere e rivendite merci, si è a tutte le particolari contrattazioni, le une alle altre (per regola) consimili, e succedentisi con vena incessante, che si deve aver riguardo, inquantochè le stesse, riunite, appalesano la vita e l'attività di *esercizio* dell'azienda: e il profitto che promana dalla speculazione sulla differenza dei prezzi, e che vien tosto ulteriormente impiegato in nuove speculazioni congeneri, se rappresenta appunto nel suo complesso, come già si accennò, quel tal *reddito* che, agli effetti fiscali, è colpito d'imposta, ritrova precisamente la sua *causa od energia produttrice* in tutte le suddette *contrattazioni od operazioni* commerciali, ognuna delle quali per la sua parte produce, in quanto è *regolarmente* adempiuta, quella tal porzione di reddito, che, riunita al reddito ricavato dalle altre, viene a formare il reddito complessivo (cfr. analog.: cass. Roma, 24 agosto 1901, *Legge*, 1901, II, 798).

Ed anzi, agli effetti del reddito dell'azienda e dal punto di vista fiscale, si è più propriamente alle *vendite* (o *rivendite*) compiute dal commerciante che devesi por riguardo — (lo stesso cod. di comm. distingue tra *compere* per rivendere, e *vendite* commerciali di merci, ecc., ai n. 1 e 2 dell'articolo 3), — perchè si è precisamente all'atto di loro effettuazione che il vero lucro, il vero reddito (differenza fra prezzo di compera e di rivendita) diventa attuale; e, ancora, non devesi tanto considerare la prestazione della merce da parte del venditore, quanto piuttosto la *controprestazione* che ne consegue (per virtù del negozio sinallagmatico) e, cioè, il *pagamento del prezzo* da parte del compratore: — si è appunto da siffatta controprestazione (ove non la si effettui a tempo debito, e si dia così vita ad un credito a favore del venditore) che trae origine l'attuale controversia sulla *duplicazione dell'imposta* per uno stesso reddito.

5. a) Infatti non può esser dubbio che il commerciante (o la società commerciale) a cui appartiene l'azienda, per trarre il voluto profitto dall'esercizio del suo commercio, per ricavare, cioè, in *modo effettivo* il reddito, per cui è colpito d'imposta, deve ricevere ed incassare, alla *scadenza stabilita*, il prezzo delle vendite effettuate, delle somministrazioni fatte (ove preferibilmente trattisi del vero contratto di *somministrazione* di

merci, art. 3 n. 6 cod. comm., con carattere continuativo): solo quando il pagamento del prezzo, quale dovuta controprestazione nella vendita, è effettuato nei termini, soprattutto di *tempo*, in cui si aveva diritto di attenderlo, permette ed assicura il ritirare da ogni singola contrattazione (e così complessivamente da tutte quelle che in ogni *esercizio* commerciale si attuano dal commerciante) quel profitto o reddito, che forma la congrua parte del suo reddito complessivo.

Or, che si verifica, se l'acquirente non addiviene al soddisfacimento del prezzo all'epoca stabilita (es., vendita con pagamento a contanti, a scadenze trimestrali, ecc.)?

Indubbiamente un *danno* pel venditore, da distinguersi e scindersi esso pure, secondo le norme tradizionali, in *damnum emergens* e *lucrum cessans*, con speciale riguardo (per il caso nostro) a quest'ultimo, e, cioè, al *veniri meno* dell'utilità e del profitto che il commerciante doveva presumibilmente ritrarre nel caso di esatto e tempestivo adempimento del contratto, ovvero, economicamente parlando, alla *mancata produzione di quel reddito*, che pur tuttavia era già stato presuntivamente accertato e colpito d'imposta, per l'esercizio commerciale in cui doveva effettivamente prodursi.

Infatti, non ricevendo il venditore il prezzo pattuito, non può realizzare al tempo debito il lucro sperato sulla differenza dei prezzi e subitamente ricollocarlo, quel capitale, nella sua azienda, per formazione di nuovo lucro; eppure questo reddito mancato, mentre doveva prodursi, gli è stato calcolato agli effetti fiscali, inquantochè è pacifico, che l'accertamento *presuntivo* s'intende comprendere (sia pur per approssimazione) ogni reddito che prodursi deve.

b) A compensar il creditore di un tale danno soccorre tosto la legge, la quale, nel caso di *mora* al pagamento del prezzo, senz'altro fa decorrere a favor del creditore *gli interessi legali* così detti *moratorii* (art. 1223, 1231, 1831 codice civile, e legge 22 giugno 1905 n. 268) — ove non siasi nello stesso negozio originario di vendita *convenzionalmente* stabilita altra *misura* d'interessi, — senza bisogno, contrariamente agli insegnamenti romani, di alcuna costituzione *in mora* (*dies interpellat pro homine*: — cfr., agli effetti fiscali: commiss. centrale, 27 novembre 1903, *Giur. ital.*, 1904, III, 53); ed anzi, in materia commerciale (come qui è) ove anche nessuna scadenza sia stata stabilita, ma sia il debito senz'altro liquido ed esigibile, si ha pur di *pieno diritto* la decorrenza degli interessi legali nella misura commerciale (art. 41 cod. comm.), contrariamente alla legge civile, per cui è necessaria la costituzione in mora, mediante intimazione giudiziale od altro atto equivalente (arti-

colo 1223, ult. capov., cod. civile; CHIRONI, *Colpa contrattuale*, Torino 1897, n. 280 e seguenti).

La *fonte* o *causa* di questi interessi moratorii, e, cioè, di questo particolare *reddito* (a così chiamarlo agli effetti fiscali; — cfr. appello Torino, 22 ottobre 1897, *Rivista tributaria*, 1897, 174) che si viene producendo, è lo stesso *contratto di vendita*, per il quale, a cagione dell'*ineffettuata prestazione del prezzo*, si dà appunto vita al *credito*, da cui dipendono gli interessi moratorii.

c) E non cessa il negozio originario di rappresentare, nei termini suespressi, la causa produttiva del reddito, quand'anche il creditore intenda di far riconoscere il suo credito per mezzo di *sentenza*, al fine di potere poi procedere, ove il creda, al suo pieno soddisfacimento per mezzo dell'esecuzione.

È infatti pacificamente ritenuto oggidì, diversamente dal diritto romano, essere la sentenza (sia pur di *condanna a pagare*) priva di qualsiasi virtù *novativa* del *rapporto giuridico originario*, il quale non resta da essa sostituito, ma invece solo dichiarato come indiscutibilmente esistente e posto al sicuro da ogni attacco (cfr. HELWIG, *Wesen und subiect. Begrenzung der Rechtskraft*, Leipzig 1901, pag. 13 e seg.; FADDA, *Nota in Foro italiano*, 1898, I, 1282-1297, e autori citati; DIANA, *La giurisdizione volontaria*, Città di Castello 1904, pag. 66 e seg.; CHIOVENDA, *L'azione nel sistema del diritto*, in *Saggi di diritto process. civile*, Bologna 1903, pag. 97, nota 75). — La sentenza è, per sè, solo e sempre *dichiarativa* del diritto che le preesiste; e, come esattamente dice il FADDA, « la massima *res iudicata pro veritate habetur* non crea un titolo nuovo, ma presuppone l'esistenza del titolo originario » (*Nota cit.*, pag. 1287) (a).

(a) Incidentalmente si osserva che, a parer nostro, si è pure al *rapporto di obbligazione fondamentale* e non alla *sentenza* che lo accerta, che devesi aver riguardo, agli effetti della *prescrizione civile o commerciale* dell'obbligazione stessa: *revata quaestio*, piuttosto risolta in senso contrario (e, cioè, nel senso che solo più operi, come conseguenza dell'emanata sentenza, la *prescrizione civile* trentennale) per voler dimenticare, secondo noi, la stessa parola della legge civile fondamentale che parla dell'*acquisto di un diritto* o della *liberazione da un'obbligazione per prescrizione* (art. 2105 cod. civ.), con evidente riferimento al *rapporto o titolo fondamentale*, e senza por riguardo alla presenza o meno di una sentenza che accerti la *obbligazione* (o il *diritto*) la quale in sè e per sè, nell'intrinseca sua natura, sia o non giudizialmente accertata (non già creata), si vuol ritenere estinta. La sentenza non può perciò avere che effetto interruttivo della *prescrizione* (arg. art. 2125

E infatti, riguardo appunto agli interessi moratorii, la stessa sentenza non li dichiara già come dovuti, a partir sempre dall'*intimazione giudiziale* (ch'è il primo atto della complessa procedura che conduce alla sentenza) ma bensì per la materia commerciale, dal giorno in cui il debito è diventato liquido ed esigibile, e per la materia civile, dal termine della sua scadenza, se un termine è stato apposto; il che ci riporta al *titolo* originariamente costitutivo del credito e della conseguente obbligazione.

La sentenza di condanna non ha perciò alcun effetto *novativo*, anche agli effetti fiscali, e affatto non può costituire il *titolo* di una nuova imposizione fiscale [cfr. app. Catania, 4 settembre 1905, *Giurispr. ital.*, 1905, *Repertorio*, voce *Imposta ricchezza mobile*, n. 53; app. Casale, 17 aprile 1902, *Imposte dirette*, 1902, 285 (contr.); commiss. centrale, 16 marzo 1903, *Rivista tribut.*, 1903, 568].

d) Così è che, a concludere su questo punto, si è dal *titolo originario di credito*, e, cioè, dal negozio di *vendita*, nella sua fase di *esecuzione* (unita a quella di *formazione* del negozio stesso in un tutto economicamente inscindibile), per l'ineffettuata prestazione del prezzo, che promanano gli *interessi moratorii* dovuti, i quali perciò fino al medesimo, come a loro *causa produttiva*, retroagiscono, abbiati o non avuto sentenza di dichiarazione del credito e di condanna a pagarlo.

Ma, lo si è visto, questi interessi moratorii rappresentano precisamente, e per espresso disposto di legge (art. 1231 cod. civ.) nelle obbligazioni che hanno per oggetto una somma di denaro, i *danni* derivanti dal *ritardo* nell'eseguirle: danni che la stessa legge, in via di *presunzione* e di equo componimento tra gli interessi opposti del creditore e del debitore determina nella misura degli *interessi legali* (ove non siasi diversamente pattuito tra i contraenti), esonerando il creditore dall'obbligo della loro prova diretta, come pur togliendo al debitore l'eccezione della prova contraria (CHIRONI, *Colpa contratt.* cit., n. 274 e seg.).

Ove invece nello stesso negozio originario siasi *convenuta* tra le parti, per il caso di mora, altra *misura* d'interessi, determini e seg. cod. civ.), che ancor si deve calcolare nella misura civile o commerciale, a seconda della natura del titolo originario; cfr., nel senso nostro: FADDA, nota citata. — *Contra*: GALANTE, in *Giur. ital.*, 1900, IV, pag. 273 e seguenti; MORTARA, *Commentario del codice e delle leggi di proced. civile*, II, n. 442; CHIOVENDA, op. cit., pag. 102, nota 76; RICCA-BARBERIS, *Nota in Rivista di dir. comm.*, 1904, pag. 118 e seg., e la prevalente giurisprudenza.

nando *a priori* il danno di un eventuale ritardo in *detta misura*, gli interessi così *convenzionalmente* pattuiti rappresentano la stessa funzione di risarcimento di quelli *legali*, e sono ai medesimi applicabili gli stessi concetti giuridici qui espressi per gli interessi legali moratorii.

Così risarciti, per mezzo di questi interessi (legali o convenzionali) moratorii i danni derivanti dagli inadempimenti contrattuali, l'azienda commerciale riappare, per *presunzione della legge*, in quello stato patrimoniale e in quelle *condizioni di profitto e di reddito*, in cui si sarebbe ugualmente trovata, se i pagamenti si fossero fatti al tempo debito e per cui fu colpita d'imposta; il lucro venutogli meno per una parte, gli ritorna per l'altra.

Ma da ciò indubbiamente proviene che dal momento che tutto il reddito, secondo i modi normali nei quali doveva prodursi già era stato *tassato*, e viceversa non si era poi lo stesso attuato nella sua regolare e naturale esplicazione, ora che lo stesso viene, sia pur tardivamente, producendosi, nell'*equivalente economico* che gli destina la legge o la volontà delle parti, non può certo questa solo apparente nuova produzione di reddito esser a sua volta *colpita d'imposta* (come dovrebbe essere, quale nuovo reddito, se duplicazione non vi fosse; cfr. appello Torino, 22 ottobre 1897, cit.), perchè essa ancor è in *dipendenza* diretta dell'*esercizio* del commercio, così come fu già colpito d'imposta in categoria *B*; ed ove una nuova imposizione fiscale si facesse, la stessa rappresenterebbe in verità un *bis in idem*.

e) E in merito a siffatta conclusione, che ci sembra esaurientemente dimostrata (nei limiti di fatto designati dall'annotata sentenza), non si manifestano seri dubbi nella scarsa dottrina in proposito. — E così il QUARTA, giustamente osservando che, per causa di queste inadempienze contrattuali, parte del capitale di un'azienda resta, sia pur temporaneamente, ad essa sottratto e diminuita rimane perciò la produzione e l'attività commerciale, afferma essere « ragionevole e giusto, che gli « interessi moratorii, i quali della mancata produzione commerciale tengon luogo, si abbiano a considerare come già colpiti « d'imposta » (op. e vol. cit., n. 204, p. 496); e ciò sempre quando, aggiunge lo stesso autore « i crediti abbiano dipendenza diretta dall'esercizio dell'industria o del commercio » (n. 205, pag. 497), il che è pure per noi essenziale requisito ed assoluta base della teorica qui prospettata (cfr. pure, in tal senso: app. Bologna, 15 maggio 1900, *Riv. trib.*, 1900, 496).

f) E affatto non è il caso — già lo si avvertì — di limitare (come si accenna in qualche giudicato) l'esenzione da una nuova

imposizione fiscale a quei soli interessi moratorii, che ancor si producono durante il *periodo di esercizio commerciale*, in cui eseguire si doveva il negozio originario, da cui promana il credito (e per il quale già si ebbe la tassazione del reddito complessivo dell'azienda), col pretesto che solo in siffatti limiti si possa presumere la giuridica rispondenza ed economica equivalenza tra gli interessi moratorii ed il reddito mancato. Invero il criterio economico-giuridico che qui si è posto, affatto esclude una siffatta limitazione di tempo: per esso basta che questi interessi moratorii, che qui naturalmente si producono *de die in diem*, dal momento in cui il debitore è *in mora*, sempre ritrovino la loro causa nell'inadempimento del contratto originario (per cui sorse il titolo di *credito*), e che a questo inadempimento non si sia ancor posto rimedio da parte del debitore, per risulterne l'esenzione dall'imposta. Di regola infatti più si protrae il pagamento del capitale dovuto, più si accresce il danno e cessa un mezzo ed una fonte essenziale di reddito pel commercio; e non si può certo — col pretesto che si è già lontani dal giorno e dal periodo d'esercizio commerciale in cui sorse il credito — colpire d'imposta quel provento (interessi moratorii) che serve sempre meno [in fatto e in diritto, tantochè sottomettono pur gli interessi degli interessi (anatocismo, art. 1232 cod. civ.), sulla cui tassabilità per ricchezza mobile, cfr. cassaz. Roma, 30 marzo 1898, *Imp. dir.*, 1898, 78], a compensare un danno che perdura ed anzi si accresce in ogni progresso di tempo.

6. Fin qui si è parlato del caso in cui gli interessi moratorii naturalmente si producano, come vuol la legge, dall'epoca della costituzione in mora, senza che alcuna nuova convenzione sia venuta a stipularsi tra le parti, all'effetto di variamente sistemare il ritardato pagamento del credito, e così il soddisfacimento sia degli interessi che del capitale; e si è concluso per l'intassabilità di detti interessi. Che dire invece quando, come nel caso dell'annotata sentenza, una *nuova convenzione*, un nuovo negozio giuridico si pone in essere fra creditore e debitore, nei modi e nelle forme di legge, agli effetti appunto di regolare la tardiva esazione del credito e il pagamento, nel frattempo, degli interessi di mora? Basta, agli effetti fiscali, che un nuovo negozio venga posto in essere, perchè si debba ritenere *avulso il capitale*, costituito dal credito, dal giro delle operazioni commerciali del venditore ed applicato a nuovi investimenti patrimoniali, e conseguentemente il reddito, rappresentato ancor qui di regola dagli interessi legali e convenzionali, si appalesi senz'altro soggetto a nuova imposta di ricchezza mobile; o devesi invece distinguere caso da caso, con riferi-

mento a veri precetti *giuridici*, e or sì or no ritenere la tassabilità di siffatti interessi?

Diciamo subito che distinguere si deve, e la norma giuridica da seguirsi questa si è: sempre quando la *nuova convenzione* ha solo essenzialmente per iscopo di regolare con novelli accordi il *tempo*, il *luogo* e il *modo* di pagamento del credito scaduto, sia per quanto riguarda il capitale, sia per quanto riflette gli interessi moratorii, mantenuti questi ultimi nel tasso legale od in quello stabilito *a priori* nel contratto originario, od ha ancora lo scopo di *garantire* questo pagamento coi mezzi di *garanzia* che offre la legge, si è sempre il credito originario, il contratto fondamentale che si ha di mira, e non è il caso di ritenere che si tratti di *avulsione* e che scaturiscano nuovi redditi tassabili da un effettivo nuovo negozio autonomo, da un nuovo investimento patrimoniale; quando invece la *nuova convenzione* tra le parti, per i particolari *termini* in cui viene ad essere concepita, dà a vedere di voler essere veramente *novativa* (secondo il proprio significato *giuridico* dell'espressione) del rapporto contrattuale originario — *novazione obbiettiva* — o si tratti ancora di *novazione soggettiva* — *ex parte creditoris* o *debitoris*, — allora gli interessi regolati dalla nuova convenzione non possono più essere ritenuti come compensativi dei redditi originariamente mancati e pur già stati colpiti colla tassazione del reddito complessivo dell'azienda; è quindi legittima una nuova tassazione per ricchezza mobile. — Questo il principio; devesi ora dimostrarlo.

7. a) Un *primo* elemento, perchè il *nuovo negozio* concluso tra creditore e debitore non appaia *novativo* del precedente, ma solo regolativo della esecuzione sua (e non si verifichi *avulsione* alcuna) è indubbiamente fornito dal fatto del *mantenere* nella misura legale o in quella inizialmente pattuita, il *tasso degli interessi* (così come se nessuna nuova convenzione fosse intervenuta, ma solo valesse o la legge o il rapporto originario), e soltanto di regolarne le modalità e le garanzie di esazione, unitamente al capitale.

Anzi — e qui si presenta altra elegante questione di diritto fiscale, — riguardo al caso di *pattuizione* contenuta nel contratto originario e riflettente la decorrenza e il tasso degli interessi pel ritardo nel pagamento del prezzo, può pur siffatta pattuizione non assumere l'ordinario carattere di *accessorietà*, che di regola le si attribuisce in previsione del caso in cui si ritardi *colposamente* il pagamento del prezzo dovuto e, per la conseguente *mora*, siano dovuti gli interessi, ma inerire invece direttamente all'intrinseco del contratto principale, nel senso che nello stesso si stabilisca senz'altro ed originaria-

mente una *mora*, a così dire, *consensuale* (avente qui funzione di *termine*) al pagamento di siffatto prezzo, con determinazione degli interessi legali o convenzionali, in detto periodo di *mora*; ciò specialmente avviene, ad esempio, quando si tratti di speculazioni di compera di beni stabili e di loro rivendita con *mora* al pagamento del prezzo, e colla pattuita decorrenza degli *interessi* fino allo scadere del termine di *mora*, e potrebbe pur aversi nelle compra-vendite commerciali (somministrazioni di merci, ecc.) di cui qui più propriamente si tratta. Ancor qui, sempre quando un tal genere di speculazioni commerciali formi lo scopo e l'esercizio abituale del commercio, non debbesi addivenire alla tassazione di questo particolar reddito (rappresentato dagli interessi) in categoria *A*², bastando quello ordinario in categoria *B* per l'esercizio del commercio; e ciò perchè, come osservava la suprema corte romana in una sua elaborata sentenza, « è inesatto il dire che nella rivendita che « fa lo speculatore di beni stabili, con accordare al compra-
« tore la dilazione al pagamento del prezzo con pattuizione
« d'interessi durante la *mora*, faccia due distinte operazioni.
« Imperocchè in questa come in tutte le industrie ed i com-
« merci, si ha sempre un ente complesso, risultante da sva-
« riate operazioni connesse tra loro e tutte dirette, come mezzi
« a fini, ad ottenere il prodotto proprio di una determinata in-
« dustria o commercio. Il dividere in parti e considerare stacca-
« tamente le operazioni stesse, importerebbe snaturare il con-
« cetto delle industrie e dei commerci, e snaturare ancora il
« prodotto relativo da sottoporsi a *tassa* ». Così la cassazione di Roma, 2 dicembre 1887, citata, in *QUARTA*, op. e vol. cit., pag. 509 e seg. *Contra*: *SERA*, articolo in *Imp. dirette*, 1888, pag. 20 e seg., e recentemente: commiss. centrale, 24 maggio 1905, *Imp. dir.*, 1905, 223.

Ond'è che ognor quando gli interessi legali o quelli originariamente pattuiti non vengono ulteriormente modificati, intendesi perdurare il contratto originario; al contrario quando, come vedremo, il loro tasso viene nella nuova pattuizione *accresciuto* (non si accenna al caso in cui venga *diminuito*, che è meno probabile e, di regola, allontana ancor più dall'idea di *novazione*) è facile presumere che siasi manifestato, sia pur tacitamente, l'*animus novandi*, e venga ad apparire la figura larvata del *mutuo fruttifero*, salva la prova contraria di *maggior danno* per l'occorsa *mora* e perciò di pattuito maggior risarcimento.

Nel primo caso, e, cioè, ove rimanga immutato il tasso degli interessi moratorii, la *nuova* convenzione *non* offre campo ad una nuova tassazione fiscale, quale novello, autonomo titolo di credito ed investimento patrimoniale, perchè si ritrova deter-

minato in essa il solo *equivalente economico-giuridico* del reddito anteriormente mancato ed ora effettivamente prodottosi in forma novella (interessi); detta nuova convenzione viene perciò, come semplice *pactum adiectum*, a compenetrarsi, agli effetti fiscali, nel negozio fondamentale, sempre quando per essa solo si regolino (entro dati limiti) — come già si accennò — le modalità (*tempo, luogo, modo*) e le garanzie della prestazione, tanto degli interessi moratorii, quanto del capitale dovuto.

b) E così, a cominciare dal *tempo* nel quale viene, secondo la nuova convenzione, *ex novo* (e per lo più, con scadenze successive) stabilito il pagamento degli interessi, del capitale di cui si è in mora al pagamento (proroga convenzionale del termine scaduto), come anche riguardo al *luogo*, che può essere novellamente fissato per siffatti pagamenti, tali pattuizioni affatto non cambiano la *sostanza* dell'obbligazione originaria, della *causa debendi* per il debitore (cfr. GIORGI, *Teoria delle obbligaz.*, 4^a ediz., VII, n. 392; LAURENT, *Principes de droit civil*, XVIII, n. 276), ed escludono che parlar si possa di *avulsione*. Si tratta di pattuizioni *accessorie*, le quali, specialmente agli effetti fiscali, non mutano la fonte del reddito, or rappresentata, per la mancata sua produzione al tempo debito, da questi interessi, e (come per il caso già menzionato in cui gli interessi moratorii non si accompagnino ad una *nuova* convenzione) se anche le successive rate di pagamento degli *interessi* (come pur del *capitale*) qui determinate con nuovo patto, fino a piena estinzione del debito, vengono a protrarsi nel tempo, e quindi si allontanano dall'esercizio commerciale, nel quale effettuar si doveva il contratto originario e sorse la ragion del credito, non devono ugualmente detti interessi, contemplati nel nuovo patto, esser soggetti, quale nuovo reddito, a tassazione novella, essendo gli stessi, come si ripete, sempre ed ugualmente sostitutivi del reddito mancato: ed è maggior danno e non vantaggio del creditore dover prolungare (talvolta al fine di evitare una definitiva insolvenza) il termine della restituzione del capitale, che è elemento essenziale per l'esplicazione del commercio.

Ciò per il tempo ed il luogo del pagamento, modificato nella nuova convenzione.

c) Conformi considerazioni giuridiche valgono per il caso in cui si tratti del *modo* di regolare siffatto pagamento del prezzo.

La questione forse più rilevante che qui può sorgere si è quella prospettata dalla annotata sentenza: — e, cioè, ove avvenga che nella *nuova* pattuizione si stabilisca di regolare con *cambiali* il pagamento tanto del capitale quanto degli interessi

moratorii, si dà perciò vita o meno ad un *nuovo titolo di credito*, e, fiscalmente, ad una fonte di *reddito* novella? Devesi rispondere negativamente (così: cass. di Roma, 5 marzo 1901, *Riv. tribut.*, 1901, 233; app. Catania, 25 novembre 1898, *Giur. catan.*, 1898, 221) se si vuol seguire l'interpretazione giuridica, che la prevalente dottrina e giurisprudenza danno in oggi alla cambiale, quando colla stessa si vuol regolare l'*esazione*, il *soddisfacimento* d'un credito — (la cambiale ha oggidì in fatto per suo prevalente effetto quello d'inerire ad altri rapporti giuridici preesistenti o contemporanei, quali la vendita, il mutuo, ecc., pei quali può sorgere il *titolo di credito*, e di regolarne col suo mezzo il *soddisfacimento*); — per siffatta giuridica interpretazione l'effetto cambiario non ha, in tal sua funzione, alcuna virtù *novativa*, conserva al debitore l'originaria *causa debendi*, e affatto non distrugge, ma solo si sostituisce al rapporto fondamentale, come mezzo più celere e semplice di soddisfacimento dell'obbligazione; cessando però l'efficacia sua per decadenza o per prescrizione, il rapporto fondamentale riappare a sostenere, coi mezzi ordinari che gli sono proprii, i diritti e i doveri dei contraenti (cfr. in proposito: VIVANTE, *Nota in Foro it.*, 1900, I, 294; PIOLA-CASELLI, *Nota in Foro ital.*, 1901, I, 610 e autori cit.; MANARA, *Nota in Giurispr. ital.*, 1894, I, 2, 264; GIORGI, op. cit., VII, n. 397 e seg.; e per la giurisprudenza: cassazione Torino, 15 giugno 1903, *Foro ital.*, 1903, I, 1342; app. Torino, 11 marzo 1904, *Giurispr. torin.*, 1904, 615; id., 1° ottobre 1903, *Riv. di dir. comm.*, 1904, II, 79; app. Catania, 28 marzo 1903, *Giurispr. catan.*, 1903, 143, ed altre molte nella or citata nota del PIOLA-CASELLI) (b).

Conseguentemente gli interessi, che la mora fa decorrere, sempre si riferiscono al rapporto originario: la cambiale solo

(b) A vero dire, si usa talora fare in dottrina una distinzione, per vedere se debbasi intendere la cambiale come *novativa* o meno del rapporto fondamentale, e si afferma, che di regola essa non è tale, quando si tratti di cambiale rilasciata *pro solvendo*, come mezzo singolarmente efficace di esigere un credito non ancora scaduto; ed invece lo è, quando essa è rilasciata *pro soluto*, a debito scaduto ed a titolo di suo pagamento (così anche VIVANTE, nella *Nota* cit. in *Foro it.*). Non è questo per noi sufficiente criterio per distinguere, ed infatti una tal distinzione va ora scomparendo (cfr. cassazione Torino, 15 giugno 1903, cit.). Devesi invece effettivamente vedere, se vogliasi ritener per estinto il rapporto fondamentale, il titolo di credito, con i mezzi suoi proprii di soddisfacimento ed esecuzione, anche quando, anzi più propriamente quando è scaduto,

può rappresentare un particolare modo di loro pagamento, unitamente al capitale, trasportato coi primi nel titolo cambiario. Ma, si ripete, non soddisfatta la cambiale, non per questo cessa la ragione del credito, che può richiedersi percorrendo le vie giudiziali ordinarie: è solo fatto divieto di esperire ad un tempo l'azione cambiaria e quella nascente dal rapporto originario (cfr. appello Torino, 1° ottobre 1903, in *Riv. di dir. comm.*, 1904, 79).

Una riprova che la cambiale non ha virtù *novativa*, si ha precisamente nel fatto, che siccome la stessa non può, per sè e per la sua regolamentazione giuridica, produrre interessi (articolo 254 capov. cod. comm.; cfr. tribunale Genova, 1° dicembre 1903, *Temì genov.*, 1904, 30), i medesimi, in quanto vengono in essa anticipatamente compresi (e capitalizzati) nella loro produzione ulteriore (fino alla scadenza della cambiale) dipendono e promanano appunto dal rapporto originario; ma, come tali, già furono tassati anteriormente sotto altra forma; quindi più non possono essere ancor qui colpiti d'imposta.

Cosicchè, a riassumere, sempre quando con nuova convenzione e specialmente con *cambiali* (o loro *rinnovi*), solo si stabilisca un particolare *modo* di pagamento del prezzo dovuto per il contratto fondamentale (cfr. però QUARTA, op. e vol. cit., n. 210, p. 509) e non si esprima alcuna reciproca intenzione di *novare* il rapporto originario, nè — s'intende — s'accresca il tasso degli interessi, nessun nuovo titolo di credito e fonte di reddito novella si manifesta, ed è da escludersi una nuova tassazione.

Qui ancor si deve aggiungere, che ove poi si verificasse il caso, non raro, che il più o meno lontano pagamento del prezzo

od invece se lo si voglia conservare, per il caso che cessino le azioni cambiarie di aver idonea applicazione; è ancor qui l'*animus novandi*, che deve si accertare nella sua esistenza o meno, è la *causa debendi*, che deve si vedere, dalle varie circostanze di fatto, se s'intenda o non dai contraenti mutata (cfr. GIORGI, op. e loco cit.). E sempre è a ritenersi preferibilmente non verificata la *novazione*, perchè, secondochè dice chiaramente il PIOLA-CASELLI (*Nota cit.*), la cambiale, com'è oggi preferibilmente usata in commercio « non è un contratto, ma un patto, un elemento accessorio, una clausola, un « modo di pagamento, che si aggiunge ad un contratto principale, *ex continenti* o *ex intervallo*, come i *pacta adiecticiae qualitatis* del diritto romano, salvochè, a differenza di questi, « è stipulato normalmente a favore del creditore, e partorisce « un'azione speciale, l'azione cambiaria..... ».

dovuto fosse regolato con *cambiali* nello stesso contratto *originario*, per consensuale dilazione accordata *ab initio* alla dovuta prestazione — del che pur si accenna nell'annotata sentenza — a più forte ragione sarebbe di regola da escludersi (mancandovi anche la *nuova convenzione*) una tassazione novella sugli *interessi* pattuiti per il periodo di mora.

d) Ugualmente non formano atti o negozi produttivi, in sè e per sè, di nuovi redditi tassabili (a cagion di *avulsione*) i patti accessori di *garanzia*, or personale or reale, che possono per *volontà* dei contraenti inerire al negozio o contratto fondamentale, inquantochè gli stessi, lungi dal sostituirsi al rapporto fondamentale, valgono a rafforzarlo ed a garantirne, sia pur tardivamente, e più o meno integralmente, l'esatto adempimento (cfr. CHIRONI, *Privil. e ipot.*, I, pag. 1 e seg.; BRUGI, *Istituz. di dir. civ.*, 1905, § 68 e seg.). Cosicchè, sia che con *nuovo* patto il debitore (oltre ad ottener dilazione al pagamento del suo debito, colla decorrenza degli interessi) procuri al creditore un *fideiussore* pel soddisfacimento del suo debito (art. 1898 e seg. cod. civ.), sia che gli offra una cosa mobile in *pegno* (art. 1878 e seg. cod. civ.; cfr. comm. centrale, 22 febbraio 1903, *Foro it., Rep.*, 1903, voce *Ricchezza mobile*, n. 150), o gli conceda totale o parziale *ipoteca* (art. 1974 e seg. cod. civ.) per garanzia del pagamento del suo debito (ipoteca che del resto pur spetterebbe al creditore per virtù di legge — art. 1964 n. 1 cod. civ. — ove si trattasse di vendita d'immobili, anche a scopo di speculazione commerciale, o in forza della sentenza di condanna — art. 1970 cod. civile, — ove questa fosse dal creditore provocata, sempre senza dar luogo a novazione alcuna), non è per nulla mutato e *novato*, pur agli effetti fiscali, il titolo di credito originario, che solo viene, in un coll'accessorio degli interessi legali o convenzionali *moratorii*, ad essere rafforzato dall'aggiuntavi garanzia (cfr. LAURENT, op. e vol. cit., n. 278 e seg.).

E, contrariamente a quanto sembra affermare l'annotata sentenza per la garanzia ipotecaria, non è affatto rilevante agli effetti fiscali, che questa garanzia *adiveta* al contratto fondamentale sia *più o meno completa* (e, cioè, garantisca o non l'intero ammontare del credito), e quindi totalmente scompaia o meno l'alea del soddisfacimento: non è questo un elemento che faccia sì che possa cambiar *natura* il rapporto fondamentale d'obbligazione e sorgere una nuova fonte di reddito. Nè varrebbe il dire che, poichè la garanzia ipotecaria assicura o quasi la realizzazione del credito e degli interessi, non possa più essere sufficiente l'imposta applicata e pagata in categoria *B*, inferiore nella sua aliquota (10 per cento) a quella in

A² (15 per cento), ch'è appunto tale per la maggior certezza nella realizzazione dei frutti e dei capitali, inquantochè qui non si tratta di un *nuovo credito*, così garantito, sul cui reddito si debba esiger l'imposta, ma di un reddito, su cui l'imposta fu già esatta, e che avrebbe dovuto anteriormente verificarsi, senza mora alcuna; se lo fu in ritardo, se si ebbe perciò un danno, di cui si vuol garantire il risarcimento, non vi è motivo alcuno per rinnovare l'imposizione fiscale.

In questi casi non è a parlarsi di novazione e di avulsione, (che qui per noi si equivalgono) anzi, con un argomento *a contrario*, dir si potrebbe che, dal momento che colla *novazione* cessano, salvo espressa riserva, le eventuali *garanzie* del credito primitivo (articolo 1274 e seguenti codice civile), il fatto stesso che questi nuovi patti accessori appongono invece e semplicemente *nuove garanzie* al credito originario, porta ad escludere per essi ogni presunzione di novazione.

e) In conclusione, nei casi fin qui esposti gli *interessi moratorii* non si devono di regola supporre come derivanti da un nuovo negozio, produttivo in sè e per sè di reddito tassabile, ma invece ritenere come aventi la loro vera origine e causa nel negozio originario, e, cioè, nel titolo di credito costituito dagli inadempimenti contrattuali del debitore. E il nuovo negozio contrattuale che qui si forma dà solo norma — ripetesi — per regolare il prorogato adempimento del negozio originario non effettuato al tempo debito, al posto di ricorrersi senz'altro da parte del creditore alle vie giudiziali; ed a sistemare e garantire questo adempimento ben possono accedere i fin qui menzionati *patti accessori*, che affatto non modificano nella sua essenza il rapporto originario.

Il difetto nei casi espressi della figura giuridica della *novazione* induce pur la mancanza della figura economico-fiscale dell'*avulsione*: ove manca l'*animus novandi* non può esservi, per noi, l'intenzione di dare nuovo investimento e di mutare natura ai proprii capitali impiegati nel commercio. — Conseguentemente, di nuova imposizione fiscale non è qui il caso di parlare.

8. a) Si è così detto dei casi più rilevanti, in cui, come per la fattispecie di cui nell'annotata sentenza (che perciò rettamente giudicò), le *nuove convenzioni* stipulate tra creditore e debitore debbono andare esenti da tassazione per ricchezza mobile, malgrado che apparentemente siano produttive di nuovo reddito; e la ragione si è trovata nel fatto, che in tali casi permane nei suoi effetti il negozio fondamentale: non cambia la *causa debendi*, non vi ha perciò *novazione* e non *avulsione*.

Quando invece *novazione* si verifica, nei suoi proprii termini giuridici (cfr. WINDSCHEID, *Pandekt.*, 8^a ed., II, §§ 353-354, e autori

ivi citati; GIORGI, op. e vol. cit., n. 339 e seg.), e, cioè, colla *sostituzione* fatta dai contraenti *capaci* di un'obbligazione novella all'obbligazione precedente che si estingue, e coll'intenzione di novare (*animus novandi*), allora muta la *ragion del credito* e dei relativi *interessi*, si manifesta, a parer nostro, la palese intenzione del creditore di distogliere il proprio credito dalla sfera dell'azienda e delle operazioni commerciali di cui faceva parte, e sorge perciò, agli effetti fiscali, la *tassabilità* del reddito, che appare così effettivamente nuovo.

Le norme di diritto civile devono servir qui di guida alla esatta applicazione dei pesi fiscali.

b) A dir anzitutto della *novazione obbiettiva*, per cui come vuole la legge (art. 1267 n. 1 cod. civile) « il debitore contrae verso il suo creditore un *nuovo debito*, che viene sostituito all'antico, che rimane estinto », essa può essere, secondochè insegna la dottrina, *espressa* o *tacita* (GIORGI, op. e vol. citati, n. 387 e seguenti).

Per la *prima*, quando, cioè, il creditore *espressamente* conviene col suo debitore di voler *trasformare* e *sostituire* (novare) colla *nuova obbligazione* il debito precedente che si estingue, devesi addivenire ad una ulteriore *tassazione* degli interessi determinati nella nuova convenzione, e cioè del reddito che si produce, inquantochè, per volontà stessa delle parti, è mutata la *causa debendi* e perciò la fonte del reddito; non è più la fatta prestazione che rappresenta, per la funzione del negozio sinallagmatico, la *causa* della dovuta controprestazione e, nel frattempo, degli interessi moratorii: è invece quel qualsivoglia altro *titolo* d'obbligazione per cui sorge e su cui si basa la nuova ragione di credito (cfr., sul concetto di causa: GIORGI, op. cit., III, n. 437 e seg.; CHIRONI e ABELLO, *Trattato di diritto civile italiano*, pag. 400, e bibliografia in nota; BRUGI, op. cit., pag. 404 e seg.). L'impiego originario del capitale viene qui a cangiar natura, e al nuovo reddito resta assegnata un'energia produttrice, che non è più quella primitiva, venuta meno essa pure: si presenta quindi legittima una nuova tassazione per ricchezza mobile.

Si ha invece la *seconda (novazione obbiettiva tacita)* quando, pur non essendo *esplicitamente* espressa dalle parti la volontà di novare, risulti manifesta l'incompatibilità fra l'*id quod actum est* e l'esclusione della volontà di novare, e cioè un mutamento così *sostanziale* tra la seconda e la prima obbligazione (che deve pur qui ritenersi estinta) da non potersi l'una ritenere come una semplice modificazione di quella precedente. (Per svariati esempi di novazione tacita, cfr. GIORGI, op. e vol. cit., n. 389 e seguenti).

Nel caso in questione deve presupporci verificata la *novazione tacita* (soprattutto agli effetti fiscali) quando nella nuova convenzione stipulata tra le parti, per l'avvenuta *mora debendi*, non si mantengono più gli interessi moratorii nella misura legale, o in quell'altra che era stata convenuta *a priori* nel negozio originario, ma invece si pattuiscono *ex novo* interessi assai più elevati.

In tal caso, amenochè non si riesca *a provare* nei rapporti col fisco il maggior danno arrecato, nelle varie fattispecie, dal ritardato adempimento del negozio, superiore ai normali interessi e tale da necessitare un nuovo patto in proposito, devesi preferibilmente supporre che si sia voluto sostituire alla precedente una nuova obbligazione, all'originario titolo di credito uno novello, anche ove non si sia dato altro espresso *nomen iuris* al nuovo negozio, per lo più, come afferma il Brugi (opera citata, pag. 185) « per il non lodevole desiderio di sottrarsi, il più che sia possibile, ai legittimi oneri fiscali » (*simulazione relativa*; e, sulla stessa, FERRARA, *Della simulaz. nei neg. giur.*, 1900, *passim*, e § 21, pag. 60 e seg.). Si tratta allora evidentemente di un nuovo impiego di denaro, della trasfusione (*transfusio atque translatio* delle fonti: l. 1, Dig. de nov. et deleg., 46, 2) del titolo di credito, avente le sue basi nell'esercizio e nelle operazioni del commercio, in un nuovo titolo, avente il suo fondamento in altra volontà (*animus*) dei contraenti, e, cioè, in quella di lasciar ora al debitore, come per la pattuizione di un *mutuo fruttifero* (che di regola si può qui ritenere come *tacitamente* sopravvenuta), il denaro prima dovuto per altra causa, e di protrarre perciò a lunga scadenza — come in tali casi suol avvenire — la consegna del capitale dovuto, per lucrare appunto nel frattempo quei maggiori interessi (cfr. sui vari casi in cui altri apparenti negozi celano, agli effetti fiscali, il mutuo fruttifero: app. Bologna, 20 aprile 1903, *Riv. tribut.*, 1903, 615; comm. centrale, 8 giugno 1902, 5 marzo 1899, 16 maggio 1898, *Riv. trib.*, 1903, pag. 567; 1900, pag. 132; 1899, pag. 620).

Si ha così la vera *avulsione* di un capitale dalla sfera delle operazioni commerciali del creditore, determinata dalla presenza della figura giuridica della *novazione*.

Il GIORGI, che è con noi nel ritenere come non produca novazione, ad esempio, la *proroga* nel pagamento del debito, il cambiamento del luogo di pagamento, l'apposizione o la sottrazione di garanzie personali o reali, soggiunge ancora che « l'aumento o la diminuzione degli interessi, o anche l'aggiunta o la soppressione dei medesimi non producono novazione » (GIORGI, op. e vol. cit., n. 392). Siamo d'accordo con lui, per quanto riguarda la diminuzione o la soppressione degli interessi (che certo allontana ognor più da ogni idea di nuovo impiego frut-

tifero), ma non nel caso di effettivo *aumento* di detti interessi, epperò del reddito, sempre quando non riesca la prova (da richiedersi dal fisco) del maggior danno di cui si è detto. La trasformazione di un negozio in un altro, e, ove la si voglia occultare, la simulazione relativa ad effetto fiscale, appare nella specie coi prevalenti suoi caratteri, inquantochè, se questi nuovi maggiori interessi non rappresentano l'*equivalente* del danno subito per la mora nel pagamento del debito, e quindi non ritrovano la loro fonte normale nel titolo di credito primitivo, devono pur trovarla in un *nuovo* titolo di credito, in una nuova *causa debendi*, che non può aversi, se non siasi prodotta, come qui si sostiene, *novazione* (cfr., sulla prova legale della simulazione relativa ad effetto fiscale: cass. Napoli, 17 maggio 1904, *Foro ital.*, 1904, I, 1264; app. Roma, 2 febbraio 1902, *ivi*, 1902, I, 541, con richiami in nota).

Ed anche in tal caso, questi nuovi interessi devono colpire, come reddito novello, coll'imposta di ricchezza mobile, per la categ. A², e non solo nella parte eccedente l'interesse legale, o quello originariamente pattuito, perchè si è esclusivamente al nuovo negozio, al nuovo titolo di credito, che si deve por mente, nei riguardi della nuova imposizione fiscale: l'antico è scomparso, in sè e nei suoi effetti, per la *conversione* avvenuta nell'attuale, diverso nel contenuto e negli effetti da quello precedente (cfr. SATTA, *La convers. dei negozi giurid.*, Milano 1903).

In merito a detta novazione obbiettiva *espressa* o *tacita* devesi ancor aggiungere, come sia quindi la presenza degli *elementi essenziali* per cui essa si attua (e specialmente la trasfusione di un'obbligazione in un'altra, estintiva della prima), più che la sola manifestata volontà dei contraenti, ciò che devesi sopra tutto riguardare per vedere se la stessa siasi o meno operata: tantochè, mentre, come si è visto, ben si può parlare di novazione, quantunque non sia espresso l'*animus novandi*, così è pur accolto in dottrina il concetto, che affatto non è sufficiente la manifestata volontà delle parti a supplire agli elementi sostanziali della novazione (GIORGI, op. e vol. cit., n. 388).

Tant'è che, per dirla in breve, quando nella nuova convenzione solo si *proroga* il termine di pagamento del debito, invano si dichiarerebbe l'*animus novandi*; mancherebbero sempre evidentemente i requisiti del sostanziale mutamento dell'obbligazione e della *causa debendi*, e dell'estinzione del vincolo primitivo (CHIRONI, *Istituz. di diritto civile*, § 298), essenziali per la novazione; e, d'altra parte, la presenza di un nuovo elevato tasso d'interessi e la lontana proroga della restituzione del capitale fanno evidentemente supporre la sostituzione del debito originario con un mutuo fruttifero, come già

si disse: e ciò pur quando lo si volesse simulatamente escludere, per evitare una nuova tassazione.

Con questi criteri, di prevalente carattere *giuridico*, sembraci — pei casi fin qui considerati — appianata la via così alle giuste imposizioni fiscali, come pure alle doverose esenzioni dall'imposta di ricchezza mobile, senza nulla concedere alle esagerate cupidigie del fisco e nulla detrarre di quanto la legge vuol destinato al pubblico erario.

e) Ma, accanto alla novazione oggettiva, che più propriamente si riferisce al tema qui studiato, può pur aversi la novazione *soggettiva*, *interventu novae personae*, allorchè mutasi in forza di una nuova obbligazione la persona del creditore o quella del debitore, rimanendo ferma la *prestazione* originaria (cfr. GIORGI, op. e vol. cit., n. 344).

E può pur la novazione *obbiettiva* cumularsi colla novazione *subbiettiva* nella duplice sua forma: ciò, agli effetti nostri, non rileva.

Anche ove abbiassi la sola novazione subbiettiva, e tanto *ex parte creditoris*, quanto *ex parte debitoris*, pur restando così intatta nella sua *entità materiale* la prestazione originaria, ne risulta che un'obbligazione novella, un nuovo vincolo tra le mutate parti (estintivo di quello precedente) deve derivarne, affinchè si abbia, secondo il diritto nostro, la vera novazione (art. 1267 n. 2 e 3, 1270 e 1271 cod. civ.; GIORGI, op. e vol. cit., n. 346 e seg., 371 e seg.); e quindi i redditi (interessi) dipendenti da questo vincolo contrattuale e titolo di credito novello non ritrovano più la loro causa economico-giuridica nel credito originario, ed è da ammettersi a carico di chi resta *creditore* una nuova tassazione per ricchezza mobile.

Invero, quanto alla *novazione ex parte creditoris o delegazione perfetta* di nuovo creditore (da distinguersi da quella *imperfetta o impropria* — assegno — di cui all'art. 1273 capoverso cod. civ., che, come la cessione, lascia intatta la primitiva obbligazione) si può osservare che se il primo creditore (*delegante*), il quale ha fatto la prestazione originaria, da cui (per la mancata controprestazione) prese vita il credito iniziale, cessa di esser tale e di percepire interessi sotto quel titolo, e per esso non è più possibile una nuova tassazione (cfr. analog.: commiss. centrale, 17 dicembre 1901, *Foro ital.*, 1902, *Repert.*, voce *Ricchezza mobile*, n. 135), il nuovo creditore (*delegatario*) invece non è più tale per motivo della mancata originaria controprestazione dell'altro contraente (debitore delegato), ma, per un qualche suo proprio *titolo di credito* o per causa di *donazione*, nei rapporti col creditore delegante (onde si effettuò la novazione), e soprattutto in forza del *nuovo vincolo* che viene a

contrarre col debitore, del quale scaturisce una nuova, propria *causa debendi*; si ha perciò, ancor qui, una nuova fonte di reddito, tassabile a carico del *nuovo* creditore.

Riguardo poi alla *novazione ex parte debitoris*, sia che si tratti dell'*espromissione* (l. 8, § 5, Dig. *de novat. et delegat.*, 46, 2; art. 1270 cod. civ.), sia che si abbia la *delegazione* di nuovo debitore (l. 11, 17, Dig. *id.*; art. 1271 cod. civ., da distinguersi pur qui dalla delegazione *impropria*, art. 1273, prima parte, cod. civ.), certo è che il nuovo debitore (*delegatario*) non è tenuto al pagamento degli interessi, come pure al tempo stabilito dal capitale, in forza nella *causa debendi*, per cui vi era tenuto l'antico, ma in ragione della *nuova*, autonoma obbligazione contratta col creditore delegato (sia pur derivata dalla sistemazione, acconsentita dal creditore, di particolari preesistenti rapporti patrimoniali tra il debitore *delegante* e il debitore *delegatario*) e conseguentemente della nuova *causa debendi*: e così pur qui il creditore originario, divenuto per *sua volontà* (arg. art. 1271 cod. civ.) creditore *novello*, in forza di un nuovo *titolo di credito*, deve per esso, in quanto è produttivo di reddito, essere colpito di nuova imposta per ricchezza mobile.

d) Ancor si potrebbe aggiungere, essenzialmente rispetto alla novazione soggettiva *ex parte creditoris*, per cui muta la persona del creditore e quindi del soggetto dell'imposizione fiscale, che in tal caso, oltre al fin qui detto, si tratterebbe ancora di reddito, che verrebbe ad appartenere a *persona diversa* dal titolare del credito originario, e non si potrebbe perciò mai fare questione di duplicazione d'imposta.

Ma il ragionamento non reggerebbe, perchè ben si può osservare, che non è tanto alla *diversità delle persone*, quanto piuttosto alla *diversità dei redditi*, che si deve aver riguardo, per escludere la possibilità di duplicazione d'imposta (così QUARTA, op. e vol. cit., n. 199): e così, come nel caso di cessione di una azienda commerciale, noi riteniamo potersi ritrovare la *duplicazione d'imposta*, malgrado la presenza di due distinte persone (cedente e cessionario), ognor quando si ritenga, per il *cedente*, il prezzo di cessione dell'avviamento come l'*anticipazione* del suo futuro reddito, se avesse proseguito nell'azienda, il quale solo effettivamente si realizza poi presso il *cessionario*, e lo si tassi presso *ambidue* (cfr. nostre *Note in Riv. di dir. comm.*, 1905, II, pag. 591 e seg.; 1900, II, pag. 73 e seg.; e in *Giurispr. ital.*, 1906, I, 2, 231); parimente nella fattispecie attuale, ove di *novazione* e quindi di *nuovo negozio* non fosse il caso (come invece si è), ma persistesse il titolo di credito originario, sia pur passato a persona diversa, il reddito e, cioè, gli interessi moratorii, ognor avrebbero la loro *causa o fonte* in detto titolo di credito, e sarebbero già stati *tassati*, come frutto

e provento (non effettuato in allora) di operazioni e negoziazioni commerciali, e quindi non sarebbe più il caso di una nuova tassazione.

e) Ciò avviene per l'appunto quando, invece della novazione *ex parte creditoris*, solo si abbia la *cessione* del credito ad altra persona (*pro solvendo* o *in solutum*, a titolo oneroso o gratuito, non rileva: art. 1538 e seg. cod. civ.); in tal caso l'obbligazione originaria, costitutiva del *diritto di credito*, rimane *immodificata* nella sua essenza (CHIRONI, *Istituz. cit.*, § 268; BRUGI, op. cit., pag. 498 e seg.): essa era già stata assoggettata alla imposta pel *reddito* che doveva produrre a favore del creditore e che invece non si verificò al tempo debito: non può più, a parer nostro, esserlo ora, senza incorrere in un *bis in idem*, malgrado l'avvenuta mutazione dei soggetti.

Devesi però osservare, che se la *cessione* del credito, dal punto di vista strettamente giuridico, appare così assai diversa dalla *novazione ex parte creditoris*, inquantochè la prima lascia sussistere l'antica obbligazione con tutti gli accessori, e la seconda invece suppone l'estinzione dell'obbligazione precedente o la sostituzione di un'obbligazione nuova, in pratica, come è agevole comprendere, quella supplisce assai bene a questa e può raggiungere gli stessi scopi (cfr. GIORGI, op. e vol. cit., n. 342 *bis*, 357, 361 e seg.; BRUGI, op. cit., p. 550). Si comprende perciò come, data la maggior semplicità e speditezza della prima (per cui di *consenso* del debitore non è il caso), sia la *cessione* di regola preferita, nella pratica degli affari, alla vera e propria delegazione novativa *ex parte creditoris* (GIORGI, op. e loc. cit., n. 357); ora, se per essa si ha ancora, come noi riteniamo, il vantaggio (contrariamente alla *novazione*), della esenzione da una nuova imposizione fiscale, come se il credito fosse rimasto a mani dell'originario creditore, già stato colpito d'imposta in cat. B, viene ad esser confortata e rafforzata la or detta preferibilità, anche per siffatti motivi di esonero fiscale (cfr., in genere, sulla cessione dei crediti, nei riguardi fiscali: cassaz. Roma, 26 febbraio 1901, *Riv. trib.*, 1901, 757; app. Catanzaro, 31 ottobre 1901, *Imp. dir.*, 1902, 74; commiss. centrale, 17 dicembre 1901, 30 gennaio 1901, *Riv. trib.*, 1902, 758, 277; id., 19 febbraio 1800, *Imp. dir.*, 1900, 351).

f) Appare assai più incerto se si trasporti o meno *immutato* nella sua essenza il credito originario nel creditore *surrogato*, nel caso di *pagamento con surrogazione* (art. 1251 e seg. cod. civ.), e se quindi non abbia o abbia invece il creditore surrogato da esser colpito da nuova imposta per gli interessi del credito, così a lui pervenuto, sempre quando si tratti di credito originariamente derivante da operazioni commerciali, già state

colpite, come tali, dall'imposta di ricchezza mobile, nell'esercizio commerciale in cui dovevano venire a compimento, ed a carico del creditore originario; inquantochè verte dubbio sull'interpretazione giuridica da darsi alla *surrogazione* in seguito a pagamento, ritenendosi da taluni che persista per essa il diritto di credito *originario* nel creditore surrogato, da altri invece che si estingua propriamente il credito, e semplicemente per *giuridica finzione* esso appaia ancora sussistere *nei soli suoi effetti utili* (subingresso nei diritti e nelle azioni) al puró scopo di *rivalsa* (cfr. GIORGI, op. e vol. cit., n. 156 e seg.; BRUGI, op. cit., pag. 554; CUIRONI, *Istit.*, cit., § 267).

Se valesse la prima interpretazione, dovrebbero escludere nel caso qui prospettato la nuova imposizione fiscale; non lo si dovrebbe, se valesse la seconda.

g) Si sono così pur tolti in esame i principali casi in cui, nella tesi di diritto fiscale qui prospettata, e per il caso di stipulata nuova convenzione, non può verificarsi *duplicazione di imposta*, per l'assoggettamento del nuovo negozio all'imposta di ricchezza mobile, trattandosi non già qui di reddito che ritrova la sua causa in vincoli contrattuali, in operazioni commerciali per cui già vi fu l'assoggettamento all'imposta, ma di nuovo *reddito*, avente *nuova causa economica* di produzione, come pure, a parer nostro, nuovo *titolo giuridico* di derivazione.

La nuova fonte di produzione del reddito è appunto data dal distacco del capitale o credito, del cui reddito si tratta, dal giro dei capitali già impiegati nel commercio e delle operazioni commerciali coi medesimi compiute, e il cui presunto reddito già era stato colpito d'imposta: si ha, cioè, l'*avulsione* e la conseguente autonomia del capitale o credito avulso e trapasato nel nuovo stipulato negozio, suscettivo di novella imposizione fiscale.

9. Così, a riassumere il nostro concetto, l'assai complesso problema economico-fiscale riflettente la cosiddetta *avulsione* dei capitali dal giro degli affari commerciali per una determinata azienda agli effetti di una novella imposizione fiscale per ricchezza mobile — sul quale è rimasta finora quasi muta la dottrina (se si eccettui l'illustre QUARTA) ed ancora incerta appare la giurisprudenza — venne qui esaminato e studiato nei *rari aspetti* di sua manifestazione (e con particolare riguardo alla fattispecie di cui nell'annotata sentenza) e risolto con criteri essenzialmente *giuridici* e non con quelli incerti e mutevoli, di fatto più che di diritto, a cui finora si attennero, nelle loro decisioni, le magistrature giudiziarie e amministrative.

È infatti evidente, come siano essenzialmente i criteri e con-

cetti giuridici, che si riassumono e sostanziano nella principale figura della *novazione* (per cui si trasformano, secondo il diritto nostro, i vincoli contrattuali anteriori in nuovi autonomi negozi giuridici) quelli che possono rettamente indicarci, se una data convenzione, che trae la sua ragion d'essere da un rapporto o negozio precedente, solo rivesta il carattere di *patto accessorio* (*pactum adiectum*) a un siffatto negozio, intento a regolarne l'adempimento (per il caso di *mora debendi*), o invece completamente se ne distacchi, e formi un vero e proprio *vincolo autonomo*, come avvenir deve per il caso di avulsione.

E, come si dimostrò, una siffatta distinzione è essenziale nei rapporti fiscali, di cui qui è caso; inquantochè ben s'è visto che ove si tratti di semplice vincolo *accessorio*, riflettente lo adempimento del negozio principale per l'occorsa mora, gli interessi moratorii, da esso scaturiti, ancora risalgono alla fonte di produzione contenuta nel negozio originario ed altro non rappresentano che l'*equivalente economico-giuridico* dei redditi che dovevano da questo promanare e che furono tassati, senza che effettivamente si siano al tempo debito prodotti: — ove invece si tratti di un *nuovo vincolo autonomo*, con mutata *causa debendi*, per virtù di *novazione*, lo stesso rappresenta una nuova fonte produttiva di reddito che non ha più a che fare con quello che doveva essere il reddito precedente.

Accertata coi criteri giuridici sovra esposti questa distinzione, non v'è più questione fiscale possibile: perchè, nel primo caso, un ulteriore assoggettamento all'imposta rappresenterebbe una vera duplicazione della medesima sullo stesso reddito; invece di duplicazione non si può parlare nel secondo caso, trattandosi di reddito novello.

In quest'ultimo caso deve perciò intendersi verificata l'*avulsione*, secondo l'interpretazione economico-fiscale di un siffatto fenomeno; nel primo no.

Quanto si è fin qui detto e dimostrato vale essenzialmente per il caso di compra-vendite per speculazione commerciale (affari sopra le merci); ma ancor giova ripetere, prima di finire, quello che già si accennò, e, cioè, che i sovra svolti concetti valgono pure sia nel caso di affari sopra il credito, sia pei redditi più propriamente industriali, come pure per quelli professionali (onorari, assegni, ecc.: — categoria *C*), per cui può sorgere la figura economico-fiscale dell'*avulsione*, ed in genere in tutti quei casi in cui il *reddito complessivo* attribuito ad una determinata persona fisica o giuridica e comprendente i lucri e proventi derivanti dall'opera dell'uomo combinata col capitale eppur dalla prima presa di per sè, è colpito d'imposta (categorie *B* e *C*), ma lo stesso non viene effettivamente a prodursi

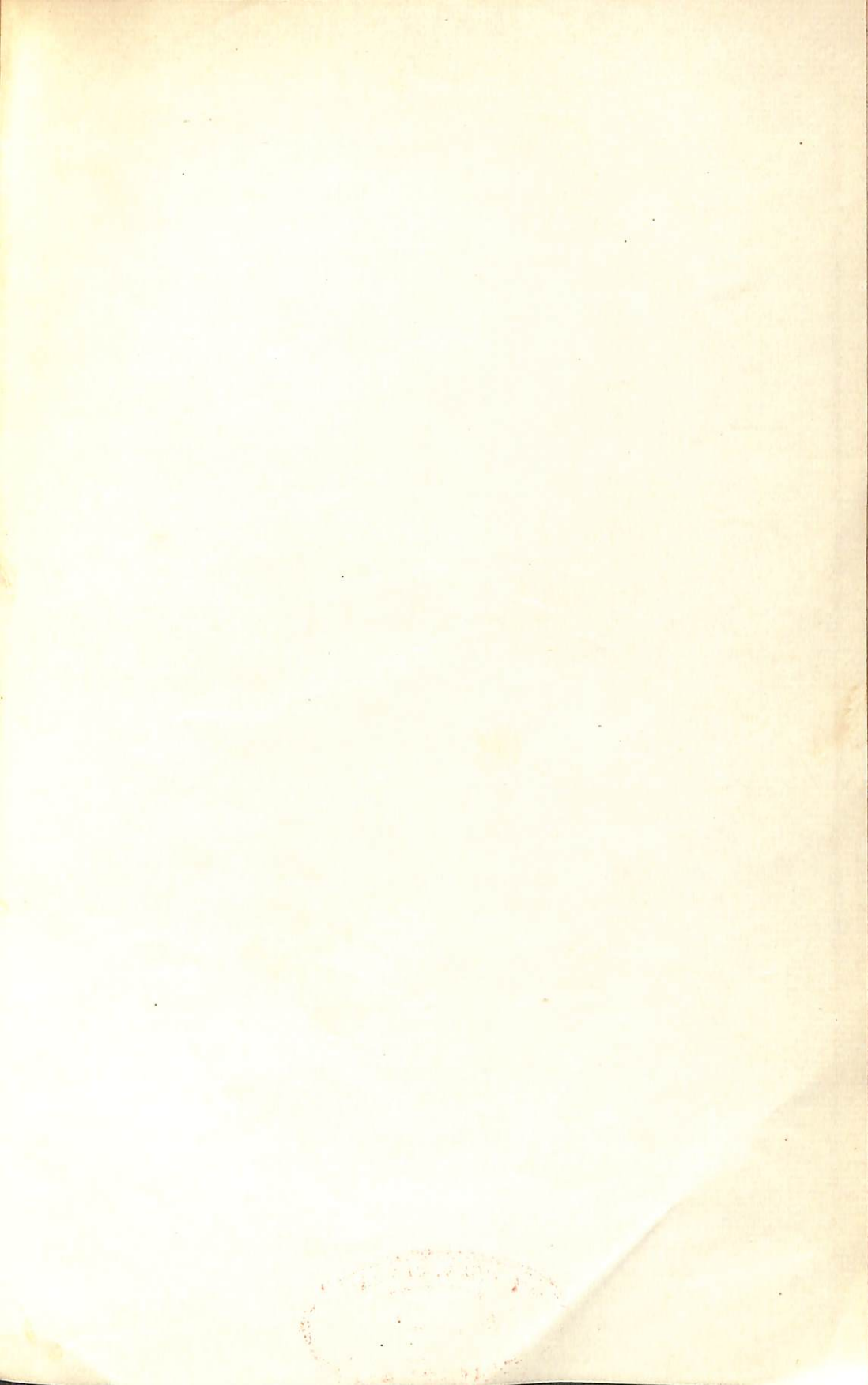
(in maggiore o minor parte) nel periodo di tempo per cui è tassato, a cagione delle inadempienze di terzi, dai rapporti coi quali sorgere deve la ragione del reddito, e quindi giova regolare con *nuova convenzione* e il ripristino del reddito mancato e il definitivo soddisfacimento di quanto è dovuto. In tutti questi casi valgono — ripetesi — gli stessi concetti, salvo a convenientemente adattarli alle diverse specie giuridiche.

Se questi concetti verranno correttamente applicati nei vari casi in cui di *avulsione* potrà parere il caso, serviranno, confidiamo, di opportuna guida ed esatto criterio nelle imposizioni fiscali, in una sfera di rapporti, in cui, essenzialmente per la libertà e lo sviluppo del commercio « si deve », come giustamente osserva il QUARTA « esser molto lenti ad ammettere che « un capitale, ch'era già nell'esercizio dell'industria o del commercio, ne sia stato *avulso*, e abbia avuto un diverso impiego, « una diversa destinazione, come ancora che un'operazione, la « quale pure nel suo scopo e nel suo oggetto costituisce uno « dei modi o dei mezzi, nei quali e pei quali può svolgersi la « funzione industriale o commerciale, si abbia da considerare « come un'operazione distinta e diversa, sicchè nel suo prodotto dia vita ad un reddito, che non sia quello proprio dell'industria o del commercio » (op. e vol. cit., n. 202 in fine, pag. 495).

AVV. CARLO TOESCA DI CASTELLAZZO.



115436



GIURISPRUDENZA ITALIANA

Raccolta generale, periodica e critica di giurisprudenza, legislazione e dottrina, in materia civile, commerciale, penale, amministrativa e di diritto pubblico — dei Progetti di Legge d'ordine amministrativo e giudiziario — e di una raccolta di Monografie sui punti più controversi della nostra legislazione. — *Direttori*: C. F. GABBA, professore ordinario nell'Università di Pisa, e L. MORTARA, professore onorario delle Università di Napoli e di Pisa, primo presidente di Corte d'Appello.

La *Giurisprudenza Italiana* forma in ogni anno cinque Collezioni:

- 1° Di giurisprudenza civile, commerciale e penale;
- 2° Rivista amministrativa;
- 3° Rivista scientifica;
- 4° Di documenti parlamentari e di leggi e regolamenti;
- 5° Repertorio completo delle massime di giurisprudenza per ogni annata.

Non solo essa riesce veramente economica, ma si può ben dire che è indispensabile ad ogni sorta di persone che si occupano di materie giuridiche; agli studiosi come ai Magistrati, agli Avvocati, ai Procuratori, ai Notai, ai Segretari comunali e provinciali, alle Amministrazioni delle Opere pie, alle Giunte amministrative, provinciali, ecc. ecc.

Convinta la nostra casa della necessità di seguire l'indirizzo segnato dalle esigenze degli studi, ed intenta a mantenere alla *Giurisprudenza Italiana* quel primato che le conferisce la immutabile benevolenza di tanti egregi studiosi del Diritto, volle offrirne guarentigia nella scelta della Direzione, che venne affidata a professori noti per le stimate loro pubblicazioni e per l'autorità meritatamente acquistata nella cattedra e nel foro.

La pubblicazione si fa con 18 dispense per ogni volume od annata, e ciascuna di esse consta di non meno di 96 pagine, più un volume di Repertorio generale di Giurisprudenza italiana e una rassegna di Giurisprudenza estera, di circa 500 pagine a due colonne.

Il prezzo d'abbonamento alla *Giurisprudenza Italiana e Repertorio* è di L. 35 anticipate, da pagarsi nel mese di Gennaio, o di L. 40 posticipate. Per favorire gli Associati si accetteranno associazioni coll'obbligo di pagare L. 2 alla consegna di ogni fascicolo, e L. 4 alla consegna del volume del *Repertorio generale*.

Ai non Associati il volume del *Repertorio generale* sarà posto in vendita a L. 16 anticipate, — o L. 2,50 per ogni fascicolo di 64 pagine.

Il Repertorio generale annuale sarà distribuito possibilmente nell'ultimo trimestre dell'annata successiva a quella della *Giurisprudenza Italiana*.

In corso di stampa il volume LIX, annata 1907.